

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

VINCULACION DE LA CONTABILIDAD CON LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Dr. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

- Contador Público, F.C.E. - U.B.A.
- Doctor en Ciencias Económicas, F.C.E. – U.B.A.
- Profesor Emérito F.C.E. – U.B.A.
- Docente investigador categorizado 1 - U.B.A.
- Director del Centro de Modelos Contables
del Instituto de Investigaciones Contables
“Prof. Juan Alberto Arévalo”, F.C.E. – U.B.A

VINCULACION DE LA CONTABILIDAD CON LA TRANSPARENCIA Y LA CORRUPCIÓN

SUMARIO

Palabras Claves

Resumen

1. Introducción

2. El concepto vulgar de Contabilidad y su concepto científico

3. Un concepto actualizado de la Contabilidad

4. La existencia de múltiples segmentos contables

5. Una serie de ejemplos de aplicación

6. Conclusiones

7. Bibliografía

PALABRAS CLAVES:

TRANSPARENCIA – ANTICORRUPCIÓN – CONCEPTOS CONTABLES – AUDITORIA

Resumen

Para participar de la solución de algunos de los problemas derivados de la falta de transparencia en las relaciones sociales y de la corrupción desarrollada en forma creciente la Contabilidad tiene un papel importante.

En primer término se debe buscar un enfoque científico de la Contabilidad dejando de lado la idea de ser una mera técnica sin propuestas teóricas.

Comprendido el rol social de la llamada contabilizabilidad, proponemos se tome en cuenta los diversos enfoques parciales o segmentos que habitualmente se denominan Patrimonial, Gerencial, Gubernamental, Económico y Social.

Al aplicar lo mencionado a casos concretos vemos la trascendencia del rol del contador auditor frente a la corrupción, los fraudes y su vinculación con los registros contables; la acción de los organismos profesionales de contadores y sus códigos llamados de ética y el gran desarrollo de propuestas a nivel mundial de grupos como el Global Reporting Initiative.

Como conclusión sintetizamos los aspectos parciales enumerados en un reconocimiento de los varios aportes de la Contabilidad a la lucha contra la corrupción y a favor de la transparencia en las actividades de los grupos humanos.

1. Introducción

Nos parece oportuno tratar la relación intensa entre la disciplina Contabilidad, tratada con método científico y el tema de la lucha anticorrupción a nivel local y a nivel mundial.

- Para ello seguiremos un recorrido tentativo:

- Separar el concepto del lenguaje común de la Contabilidad de su concepto específico actual derivado de la investigación con método científico.
- Desarrollar un concepto actualizado al año 2007 de la disciplina.
- La existencia de múltiples segmentos contables que pueden colaborar en la transparencia y el combate a la corrupción.
- Una serie de ejemplos de aplicación.
- Conclusiones.

El concepto vulgar de Contabilidad y su concepto científico

Para algunos contadores, prácticos y académicos, es común la confusión acerca de que es Contabilidad y cual es el dominio o universo del discurso contable. Mucho mas para los no contadores.

Como señala Caws (1995):

“Para tener un conocimiento científico de algo lo primero es haber reconocido un dominio y un conjunto de fenómenos en ese dominio, y lo segundo es haber ideado una teoría cuyos insumos y productos sean los fenómenos en el dominio (en primer termino observaciones y en segundo lugar predicciones) y cuyos términos puedan describir la realidad destacable del dominio”

Como señalábamos en el año 2000 la Contabilidad (García Casella, 2000)

a) NO ES:

Una disciplina técnica consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o , en términos mas amplios, de resultado, por los siguientes motivos:

- I Reduce el campo de la disciplina exclusivamente a los sistemas contables concretos que son solamente una parte del dominio de su discurso.
- II Hace depender a esos sistemas contables de genéricos sistemas de información que parecen integrar las llamadas ciencias de la computación.
- III Omite la existencia de diversos modelos científicos contables posibles.
- IV No incluye las reflexiones posibles acerca de la actividad de los seres humanos partícipes de la actividad contable o sea emisores, usuarios, censores, reguladores y muchos otros.
- V Al reducir la disciplina como mera y exclusiva técnica no permite la formulación de soluciones teóricas, a través de hipótesis para solucionar los problemas contables.
- VI Confundir un sistema contable concreto con la Contabilidad es un error similar a confundir la disciplina Economía con el sistema económico concreto de un país.

NO ES

Una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro, comunicación e interpretación de los efectos de los actos y hechos susceptibles de cuantificación y sus repercusiones económicas sobre el patrimonio de las entidades en general y que determina el monto de la ganancia realizada con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones, por las siguientes razones:

I Reduce el campo contable a lo exclusivamente económico, descartando lo social y lo organizativo no económico.

b) II Reduce el dominio del discurso contable al patrimonio entendido exclusivamente desde el punto de vista económico.

b) III Hace énfasis en las ganancias, ignorando otros resultados de cumplimiento de metas organizacionales.

Un concepto actualizado de la Contabilidad

En base a las críticas enumeradas en el punto 2 proponemos la siguiente definición:

La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación.

Como disciplina científica se basa en los siguientes términos primitivos:

- Número: elemento del cuerpo de los números reales.
- Valor: número que expresa una preferencia real o supuesta.
- Unidad de Medida: en base a un sistema monetario real o ficticio o con otros fundamentos.
- Intervalo de Tiempo: momento del tiempo que se desea registrar.
- Objetos: recursos (no solamente económicos) circulantes pertenecientes a personas físicas o jurídicas.
- Sujetos: personas físicas, jurídicas o grupos de ellas.
- Conjunto: colección de objetos, sucesos o sujetos.
- Relaciones: subconjunto del producto cartesiano de dos o mas conjuntos.

Los supuestos básicos serían:

- Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.
- Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
- Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc) son susceptibles de cambio.
- Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.
- Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.
- Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad” que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas.
- Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.
- Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas – hipótesis específicas – depende del propósito o necesidad señalados.

- Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.

Coincidimos así con Ijiri (1975)

“Este libro ha sido escrito desde el punto de vista que considera que la Contabilidad como tarea consiste en sistemas establecidos para facilitar el funcionamiento fluido de las relaciones de contabilizabilidad entre partes interesadas”

“Esta posición contrasta con la idea extendida que considera la tarea contable como un sistema para proveer información útil para tomar decisiones económicas. Mientras esto último esté aceptado casi universalmente por los contadores contemporáneos, se centra el interés solamente sobre la relación entre el contador y el decididor y no toma en cuenta la relación importante entre el decididor y la entidad sobre cuyas actividades se informa. El enfoque de contabilizabilidad, expuesto en este libro, ubica las tres partes involucradas en la Contabilidad en el foco mas agudo. Por conveniencia llamaremos a esas tres partes: el contabilizado, el contabilizador, y el contador.”

“Por definición, la contabilizabilidad presume una relación entre dos partes, es decir alguien (un contabilizado) es objeto de la tarea contable para algún otro (un contabilizador) para sus actividades y consecuencias. La relación de contabilizabilidad puede ser creada por una constitución, una ley, un contrato, una norma organizacional, una costumbre o – eventualmente- una obligación moral informal. Una corporación es contabilizable por sus accionistas, acreedores, empleados, el gobierno o por el público en general, en base a una variedad de relaciones creadas entre ellos. Dentro de una corporación una cabeza de departamento es contabilizable por el que manda una división, quien a su vez es contabilizado por el gerente máximo. En este sentido no es exagerado decir que nuestra sociedad actual está basada en una cadena de contabilizabilidad”.

Con estos argumentos, proponemos:

- I La sociedad necesita y utiliza una cadena de actividad basada en la Contabilidad, sin pretender que la Contabilidad es la base de la sociedad sino un elemento mas que puede o no ser imprescindible.
- II En todos los organismos sociales hay una relación de contabilizabilidad que debe ser tratada en la universidad, en los gremios profesionales y en los organismos anticorrupción y de búsqueda de transparencia, ya sean estatales, no gubernamentales o de actividad empresarial lucrativa.

4. La existencia de múltiples segmentos contables

Ya en 1979 el académico profesor emérito doctor Willam Leslie Chapman mencionaba argumentos a fin de considerar que la Contabilidad no es solamente Contabilidad Patrimonial o Financiera al decir (Chapman, 1979):

“A raíz de la evolución histórica de los siglos XIX y XX, hay cinco áreas diferenciadas en la Contabilidad:

*área empresarial para uso externo
área empresarial gerencial
área gubernamental
área macroeconómica
área social”*

como para Chapman, en los países en proceso de desarrollo las etapas de evolución histórica de la Contabilidad se retrasan, y como la Argentina seria uno de esos países indica:

“en la Argentina, el tema de la Contabilidad Gerencial no ha sido impuesto aún en forma generalizada en la practica. Incluso en ciertos medios académicos recientemente se ha discutido su vigencia como segmento auténtico de la disciplina contable”.

Comentario: en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, en la carrera de grado de Contador Público, el contenido de Contabilidad Gerencial se da en materias como Gestión y Costos y Sistemas de Costos. Recién en la Maestría de Contabilidad Internacional se colocó el título de una materia como Contabilidad Gerencial.

“La Contabilidad Gubernamental no se ha desarrollado con vigor”

Comentario: en nuestra casa de estudios, la asignatura es optativa para los futuros contadores públicos y lleva el título de la ley “Sistema de Administración Financiero y Control del Sector Público”, confusa denominación que no separa Administración Pública de Contabilidad Gubernamental o Pública. En la Maestría de Contabilidad Internacional ya se dictó.

“Los economistas no consideran que los contadores profesionales son colaboradores validos para trabajos de Contabilidad Económica o Macrocontabilidad”

Comentario: en nuestra casa recién en el año 2006 se logró que “Cuentas Nacionales” sea optativa para los futuros Contadores Públicos. Los sucesos del INDEC (Instituto Nacional de Estadística y Censos) de estos días mostrarían la conveniencia de incluir contadores de Contabilidad Económica junto a economistas, sociólogos, estadísticos y – tal vez – políticos. En la Maestría se dicta “Contabilidad económica y Social” como asignatura optativa.

IV “La mayor parte de los contadores públicos desconoce la existencia de una Contabilidad Social en los términos citados en el prologo”

Comentario: se refiere a que la Contabilidad Económica se la denominó Contabilidad Social hasta que la responsabilidad social empresaria y los temas de medio ambiente y recalentamiento generaron el desarrollo de la Contabilidad Social, que se ocupa del bienestar humano total, no solo económico. Aquella denominación de social se refería a lo contrario de individual pero era exclusivamente económico por lo cual perdió la denominación en función del nuevo concepto de Contabilidad Social.

Podríamos distinguir:

- Contabilidad Patrimonial o Financiera: se refiere a aspectos financieros y a recursos y obligaciones exclusivamente económicas.
- Contabilidad Gerencial, o Administrativa o Directiva: se refiere al cumplimiento de objetivos organizacionales no exclusivamente económicos.
- Contabilidad pública o Gubernamental: aspectos financieros, gerenciales y legales de instituciones del estado nacional, provincial y municipal.
- Contabilidad Macroeconómica o Económica: situaciones derivadas de la cuantificación de los modelos de la Teoría Económica.
- Contabilidad Social (Micro y Macro): se refiere a objetivos sociales de organizaciones, empresa, país, región o planeta.

Proponemos que se desarrollen estos diversos segmentos para apoyar la transparencia y combatir la corrupción en:

- las empresas. Contabilidad Patrimonial
- las dependencias estatales, en sus diversos niveles: Contabilidad Pública
- la vida interior de las organizaciones: Contabilidad Gerencial
- a nivel político económico: Contabilidad Macroeconómica
- responsabilidad social de todo tipo de ente de la comunidad: Contabilidad Social Macro y Micro

5. Una serie de ejemplos de aplicación

Quisiéramos mostrar ejemplos de aplicación de la Contabilidad en búsqueda de transparencia y combatiendo la corrupción.

5.1 El contador público auditor y la corrupción

Para Wainstein (Wainstein, 2003):

“Los auditores deben implementar técnicas para prevenir y combatir la corrupción”, señala que la corrupción genera un llamado riesgo de auditoría que posibilita que el contador emita un informe incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas.

5.2 La posición de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) respecto al fraude

El Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la IFAC emitió un pronunciamiento sobre fraude y error. El fraude será el acto intencional de uno o más individuos que junto con la gerencia, los empleados o los terceros origine la presentación de los informes contables financieros llamados estados contables que contengan falsedades.

Para el IFAC comprende:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- Malversación de activos
- Supresión u omisión de los efectos de transacciones de registros y de documentos
- Registro de transacciones sin elementos respaldatorios.
- Errónea aplicación de políticas contables.

5.3 Fraudes y registros contables en la Argentina

El colega Alfredo Popritkin publicó en el año 2004 un extenso texto de 553 páginas sobre el tema

Como señala el profesor titular consulto doctor Juan Ulnik (Popritkin, 2004)

“La obra que me toca prologar, comienza con un título que todo lo dice por lo abarcativo, sencillamente “Contabilidad” y aparece la particularidad de remitirse a ejemplos extranjeros, para luego centrarse en libros y documentación y así sigue en extensos y medulosos capítulos, para luego centrarse en la forma en que dichos libros pueden ser utilizados como medio de prueba y analiza el actualmente tan combatido delito “lavado de dinero”, lamentablemente de no tan fácil probanza”

Allí analiza:

- El Código de Comercio: artículos 43 a 67
- Ley de Sociedades Comerciales: artículo 61
- Modelos de Dictámenes Contables
- Casos variados

5.4 Acción de Organismos Contables respecto a la Corrupción

Como parte del proyecto de investigación E034 UBACYT denominado “La corrupción y la actividad profesional del Contador Público” el profesor de la casa Ricardo Daniel López escribió un artículo que analizaba la actividad de los organismos nacionales e internacionales para combatir la corrupción (López, 2002)

Allí vemos que junto a entidades tales como:

- Organización de las Naciones Unidas

- Transparencia Internacional
- Poder Ciudadano
- Centro para la democracia y el Gobierno de la oficina de programas globales USAID (United States Agency for International Development)
- American College of Forensic Examiners

Se encuentran:

- ACFE Asociación de Auditores Certificados de Fraudes
- La IFAC. Federación Internacional de Contadores
- Los Consejos Profesionales de Contadores en todo el mundo.

5.5 La Guía para la elaboración de Memorias (contables) de Sostenibilidad

La Global Reporting Initiative (GRI) surgió en 1997 de una convocatoria entre el Programa Ambiental de las Naciones Unidas (UNEP) y la Coalición de Economías Responsable para el Medio Ambiente (CERES) que era una organización no gubernamental de Estados Unidos (de Norteamérica).

En el año 2002 pasa a ser una organización independiente que colabora con el citado Programa Ambiental de las Naciones Unidas y el Global Compact.

En el año 2006 el GRI presentó una tercera actualización de su Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad.

En el prólogo sobre el tema de nuestro interés señalaba (Global Reporting Initiative, 2006)

“La transparencia (subrayado maestro) acerca de la sostenibilidad de las actividades de las organizaciones tiene un interés prioritario para una amplia gama de grupos de interés entre los que se incluyen organizaciones empresariales, ONGs, inversores y auditores, entre otros. GRI ha contado con la colaboración de una amplia red de expertos procedentes de los grupos de interés anteriormente citados a través de consultas para la búsqueda de consenso. Estas consultas, junto con la experiencia práctica adquirida, han mejorado de forma continua el marco de la elaboración de memorias desde que se fundó el GRI en 1997. Este enfoque participativo en el que concurren múltiples agentes y grupos de interés ha dotado al marco de elaboración de las memorias de sostenibilidad de una amplia credibilidad entre los distintos grupos de interés”.

Comentarios:

las memorias de sostenibilidad son informes contables que surgen de sistemas contables con control interno y necesitan ser auditadas por terceros contadores.

La trascendencia de la transparencia en la actividad de los entes se relaciona con la contabilizabilidad que indicaba Ijiri.

A su vez, en la parte 1: Definición del Contenido de la memoria, Cobertura y Calidad, el GRI dice:

*“Los Principios (para la elaboración de memorias) en su conjunto están destinados a ayudar a conseguir la transparencia (subrayado nuestro) que es un valor y un objetivo que constituye la base de todos los aspectos de la elaboración de memorias de sostenibilidad. La transparencia puede definirse (destacado nuestro) **como la presentación completa de información sobre asuntos e indicadores necesarios para reflejar los impactos y los procesos, procedimientos e hipótesis utilizados para elaborar dicha información y para permitir que los grupos de interés tomen decisiones”.***

Aquí vemos la gran relación entre la Contabilidad y lo que se entiende por transparencia en materia de informes contables, en este caso las llamadas Memorias de Sostenibilidad.

También es importante el tema de la verificación que permita la credibilidad de las memorias. Se ve claro cuando el GRI explicita las principales cualidades de la verificación externa de las llamadas memorias que son informes contables sociales

“Que la verificación sea llevada a cabo por grupos o individuos externos a la organización con conocimientos demostrables tanto en la materia objeto de verificación como en prácticas de verificación”.

“Que se lleve a cabo de un modo sistemático, documentado, basado en comprobaciones y que se caracterice por disponer de procedimientos definidos”.

“Que valore si la memoria proporciona una imagen razonable y equilibrada del desempeño, teniendo en cuenta tanto la veracidad de los datos de la memoria como la selección general del contenido”.

“Que recurra a grupos o individuos para llevar a cabo la verificación que no se encuentren limitados, para poder lograr y publicar una conclusión de la memoria imparcial e independiente, por su relación con la organización o con los grupos de interés”.

“Que evalúe en que medida los encargados de la preparación de la memoria han aplicado al Marco de elaboración de memoria de GRI (incluidos los principios de elaboración de memorias) con el fin de alcanzar sus conclusiones”.

“Que dé como resultado una opinión o un conjunto de conclusiones que estén disponibles para el público por escrito, así como una declaración por parte del verificador sobre su relación con el responsable de la elaboración de la memoria”.

La importancia derivada de la cantidad de organizaciones que usan esas guías, al 1 de febrero de 2007 (www.globalreporting.org/guidelines/reports/search.asp) el año 2007 se inició con 959 organizaciones registradas de 60 países. En la Argentina solamente habrá 6:

American Express Argentina S.A.

- CEDHA
- Du Pont Argentina
- Nobleza Piccardo
- Grupo Los Grobo S.A.
- Grupo Sancor Seguros.

De los 1978 informes registrados al 1 de febrero de 2007:

- 43 estaban de acuerdo a la versión GRI 3
- 299 con la versión 2002
- 1147 como Tabla de Contenidos
- 489 referencia a la versión 2002

6. Conclusiones

Descartar el concepto vulgar de la Contabilidad para poder vincular la disciplina con los esfuerzos de transparencia y lucha contra la corrupción.

Para utilizar el concepto científico, teórico y práctico de la Contabilidad se debe proceder a tomar en cuenta los términos primitivos y los supuestos básicos.

La conveniencia de encarar la tarea contable bajo el concepto de contabilizabilidad hace posible que impacte en la transparencia y la lucha contra la corrupción.

Contemplar la Contabilidad como una disciplina con segmentos diferentes hace que cada uno de esos segmentos sea utilizable por empresas, dependencias estatales, sistemas internos de entes de todo tipo, organismos a nivel macro tanto económicos como sociales.

Los ejemplos de utilización de la Contabilidad en los temas en estudio permiten:

- I Destacar el rol del contador en general y del contador auditor.
- II Relaciones entre los organismos profesionales contables y el tema a nivel nacional e internacional.

- III La vinculación de los registros contables y los sistemas contables en la detección de fraudes.
- IV Vinculación de la Contabilidad en la lucha anticorrupción en el trabajo vinculado de organismos de contadores y organizaciones de otro tipo.
- V el intenso uso de la Guía de Elaboración de Memorias (contables) de Sostenibilidad avala la propuesta.

7. Bibliografía

CAWS, P. en Sterling editor "Research methodology in Accounting" – Scholars Book 1972 en CHAMBERS, M.J., "An Accounting Treasures – 500 years of Accounting. Pergamon Elsevier Science Oxford UK 1995, pág. 753-754

GARCIA CASELLA, C. L. (2000): "Curso universitario de Introducción a la Teoría Contable (primera parte)", editó Economizarte Bs. As. pág. 26-29

IJRI, Y. (1975): "Theory of Accounting Measurement", editó American Accounting Association USA, pág. IX

CHAPMAN, W. L. (1979): En el prologo a "Contabilidad Gerencial" de HERRSCHER, E., ediciones Macchi Bs. As.

WAINSTEIN, M. (2003): "La corrupción. Un tema para investigar" en Revista Contabilidad y Auditoria, Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina Nº 17, Año 9, Junio, pág. 3-33

POPRIKIN, A. R. (2004): "Fraudes y libros contables", editorial La Ley Bs. As.

LOPEZ, R. D. (2002): "Análisis de la actividad de los organismos nacionales e internacionales para combatir la corrupción" en revista Contabilidad y Auditoria Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina Nº 16, año 8, diciembre, pág. 65-98

Global Reporting Initiative (2006): "Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad", Holanda, Ámsterdam, pág. 4

